

ELZA SANTOS DA SILVA

OS IMPACTOS DA CONTROLADORIA NA GESTÃO EMPRESARIAL

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis, do setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná como requisito para obtenção do título de especialista em Controladoria.

Orientador: Profº Dr. Vicente Pacheco

**CURITIBA
2005**

RESUMO

Santos da Silva, Elza. **Os impactos da controladoria na gestão empresarial.**

A controladoria é formada pelos departamentos econômico, financeiro, contábil, envolvendo as atividades de planejamento, execução, controles e análise da performance da gestão. Assim sendo, estudar os impactos da mesma na forma como a organização é administrada é o tema a ser estudado. A controladoria, cuja função básica é prover informações de avaliação e controle do desempenho das diversas divisões da empresa, bem como dar apoio aos gestores no processo de tomada de decisão, assume cada vez mais papel preponderante no contexto administrativo das organizações. O papel do *controller*, com sua visão ampla e generalista, é influenciar e assessorar todos os outros departamentos das empresas, onde as informações são geradas e colocadas a disposição dos executivos para a tomada de decisões. Além de elaborar mensalmente relatórios complexos de análise da performance da gestão, por segmento, setor e produtos, recomendando e orientando quanto a execução dos processos de forma que salvguarde o capital atinja os objetivos corporativos e proporcione lucratividade efetiva. Procurou-se mostrar cada etapa da gestão, planejamento, execução e controle e sua influência na controladoria. Nesse trabalho procurou-se evidenciar o papel da controladoria no processo de gestão empresarial, como uma unidade administrativa definida na estrutura organizacional, imbuída do propósito de oferecer o devido suporte e apoio à consecução dos objetivos institucionais. Nesse sentido, a controladoria assume que a empresa deve ser vista como um conjunto ordenado de ações e esforços centralizados num determinado fim, ou seja, cumprir sua missão. Para isso, entende que a eficácia, abrangendo a produtividade, a eficiência, a adaptabilidade, geração de valor aos acionistas, clientes e colaboradores, consiste, por conseguinte, na premissa básica que deve nortear as ações dos diversos gestores.

Palavras-chave: controladoria; gestão empresarial; planejamento; execução; controle; *controller*; contabilidade gerencial.

ABSTRACT

Santos da Silva, Elza. The impacts of the controllership in the enterprise management.

The controllership is formed by the departments economic, financial, countable, involving the planning activities, execution, controls and analysis of the performance of the management. Thus being, to study the impacts of the same one in the form as the organization it is managed is the subject to be studied. The controllership, whose basic function is to provide information with evaluation and control of the performance of the diverse divisions of the company, as well as giving support to the managers in the process of decision taking, assumes each time more preponderant paper in the administrative context of the organizations. The paper of controller, with its ample and general vision, is to influence and to assist all the other departments of the companies, where the information are generated and placed the disposal of the executives for the taking of decisions. Besides elaborating monthly complex reports of analysis of the performance of the management, for segment, sector and products, recommending and guiding how much the execution of the form processes that safeguard the capital reaches the corporative objectives and provides profitability accomplish. It was looked to show each stage of the management, planning, execution and control and its influence in the controllership. In this work it was looked to evidence the paper of the controllership in the process of enterprise management, as a defined administrative unit in the organizational structure, with the intention to offer to the due support and support to the achievement of the institutional objectives. In this direction, the controllership assumes that the company must be seen as a commanded set of actions and efforts centered in one determined end, or either, to fulfill its mission. For this, it understands that the effectiveness, enclosing the productivity, the efficiency, the adaptability, generation of value to the shareholders, customers and collaborators, consists, therefore, in the basic premise that must guide the actions of the diverse managers.

Word-key: controllership; enterprise management; planning; execution; control; controller; management accounting.

SUMÁRIO

RESUMO	II
ABSTRACT	III
1 INTRODUÇÃO	01
2 GESTÃO EMPRESARIAL	05
2.1 Processo de Gestão	09
2.1.1 Planejamento	11
2.1.2 Execução	16
2.1.3 Controle	17
3 A CONTROLADORIA E A GESTÃO EMPRESARIAL	22
3.1 Controladoria	22
3.1.1 Conceito	25
3.2 O <i>Controller</i>	27
3.2.1 As Funções do Controller	29
3.2.2 O Papel do Controller no Sistema Integrado de Informações	31
3.3 A Controladoria no Apoio ao Processo de Gestão	36
3.4 A Controladoria no Apoio ao Planejamento	37
3.5 A Controladoria no Apoio à Execução	39
3.6 A Controladoria no Apoio ao Controle	39
3.7 O Papel da Controladoria Gerencial	41
3.7.1 Sistema de Gestão Econômica — GECON: uma Ferramenta da Controladoria	46
4 CONCLUSÃO	49
5 REFERÊNCIAS	52

1 INTRODUÇÃO

A controladoria é formada pelos departamentos econômico, financeiro, contábil, envolvendo as atividades de planejamento, execução, controles e análise da performance da gestão (NAKAGAWA, 1995). Assim sendo, estudar os impactos da mesma na forma como a organização é administrada é o tema a ser estudado.

A controladoria, cuja função básica é prover informações de avaliação e controle do desempenho das diversas divisões da empresa, bem como dar apoio aos gestores no processo de tomada de decisão, assume cada vez mais papel preponderante no contexto administrativo das organizações.

Entretanto, por ser uma abordagem relativamente contemporânea nas empresas brasileiras, persistem ainda muitas dúvidas sobre qual o efetivo papel da controladoria no processo de gestão? Este fato justifica o fato de muitas empresas não a implantarem ou persistirem em manter formas empíricas de controle?

As rápidas mudanças que vêm impactando as organizações são um desafio contínuo à sua adequada gestão. A relativa estabilidade econômica, a abertura de mercados, as reorganizações empresariais e o aumento da concorrência levam as empresas a buscarem formas de se adequarem à nova realidade.

Dessa forma, a inovação muitas vezes é mais importante que a produção em massa; o capital compra novos conceitos ou meios para criá-los em vez de comprar máquinas; a mudança rápida é uma constante.

Portanto, tem-se novas regras de competição, tipos de organização, maiores desafios para a administração. Em decorrência dessa maior complexidade, assim como do maior dinamismo do contexto social, as organizações enfrentam situações

incertas, tanto na definição dos objetivos como no conhecimento do processo de transformação e de tomada de decisão (DRUCKER, 1998).

A existência de maior incerteza, supõe, também, que as decisões e os comportamentos tenham caráter pouco rotineiro e que sejam complexos de se estruturar e analisar em termos racionais e lógicos. Assim, neste novo ambiente tornou-se mais difícil dizer aos tomadores de decisão qual o melhor conjunto de diretrizes estratégicas que irá viabilizar a consecução dos resultados planejados.

Nesse sentido, muitas empresas encontram dificuldades para se adaptarem a esse cenário hostil, pois implica, não raras vezes, submeterem sua gestão a mudanças bruscas e repentinas. Decorrem disso alterações que afetam sensivelmente a eficiência de seus sistemas de controle, implicando na necessidade de se adaptar a novos conceitos e técnicas que possibilitem o adequado controle das atividades. Isso dificulta a formulação do planejamento, a avaliação de desempenho e a tomada de decisão (CROZATTI, 1998).

Assim, diante desse cenário de mudanças e incertezas, a controladoria além de manter em funcionamento os controles internos, atende a demanda crescente de mais eficiência e controles sobre o capital investido, os riscos do negócio, a carga tributária incidente em cada segmento, os custos de produção, o giro de cada produto, o valor agregado por cada produto, a qualidade do produto, o *mark-share*, as tendências e perspectivas de mercado, os lucros agregados aos sócios, o capital de giro, os investimentos, a produtividade, a eficiência da produção, a ociosidade e as perdas, as vendas, os volumes, os pontos de equilíbrio etc., o que justifica a escolha do tema.

O objetivo geral deste trabalho é estudar os impactos da controladoria na gestão empresarial.

Os objetivos específicos são:

- estabelecer os conceitos de gestão empresarial;
- estabelecer os conceitos de controladoria, sua missão, a ação e os instrumentos utilizados;
- traçar o perfil do *controller* e suas respectivas funções.
- colocar as funções da controladoria no universo empresarial;
- levantar os instrumentos utilizados.
- Estabelecer o relacionamento da controladoria e da gestão empresarial.

A controladoria propicia à alta direção com controles rígidos, confiáveis, efetivos e constantes, informações exatas para a tomada de decisões nas empresas, mantendo a continuidade e a efetividade empresarial sustentada por decisões acertadas, tomadas com base em seus controles, estudos e recomendações (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 1997).

O papel do *controller*, com sua visão ampla e generalista, é influenciar e assessorar todos os outros departamentos das empresas, onde as informações são geradas e colocadas a disposição dos executivos para a tomada de decisões. Além de elaborar mensalmente relatórios complexos de análise da performance da gestão, por segmento, setor e produtos, recomendando e orientando quanto a execução dos processos de forma que salvguarde o capital atinja os objetivos corporativos e proporcione lucratividade efetiva (MOSSIMANN et al., 1993).

A metodologia a ser usada é a pesquisa bibliográfica. A finalidade da pesquisa bibliográfica é colocar o investigador em contato direto com tudo aquilo que foi escrito a respeito do tema que pretende pesquisar. Faz-se, então, um levantamento de todas as obras publicadas acerca de sua inquietação. Os referenciais pertinentes disponibilizam meios para definição e resolução de

problemas já existentes, bem como possibilitam investigar outras áreas, em que os problemas ainda não estão tão presentes.

A pesquisa bibliográfica é de natureza teórica e busca soluções pelo problema por meio dos aportes teóricos, ou seja, de material já elaborado; possibilita o respaldo teórico fundamental para uma abordagem reflexiva e crítica.

De acordo com Marconi e Lakatos (1986) a pesquisa bibliográfica compreende fases distintas:

- a) identificação: fase de reconhecimento do assunto pertinente à problemática;
- b) localização: obtenção das informações necessárias;
- c) compilação: reunião de todas as informações publicadas por meio de xerox, filmes, fichas, filmagem entre outras técnicas da modernidade;
- d) fichamento: transcrição dos dados com todo cuidado, respeitando as normas científicas, bem como colocando as referências bibliográficas com todos os dados das obras pesquisadas.

Segundo Gil (1991, p. 50) “a principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente”. Esta vantagem se torna particularmente importante quando o problema de pesquisa requer dados muito dispersos pelo espaço.

2 GESTÃO EMPRESARIAL

O ato de gerir pode ser entendido como um conjunto de atividades capaz de conduzir a organização ao cumprimento da sua missão. Para Chiavenato (1994, p. 39), gerir é "interpretar os objetivos propostos pela empresa e transformá-los em ação empresarial por meio de planejamento, organização, direção e controle de todos os esforços realizados em todas as áreas e em todos os níveis da empresa, a fim de atingir tais objetivos".

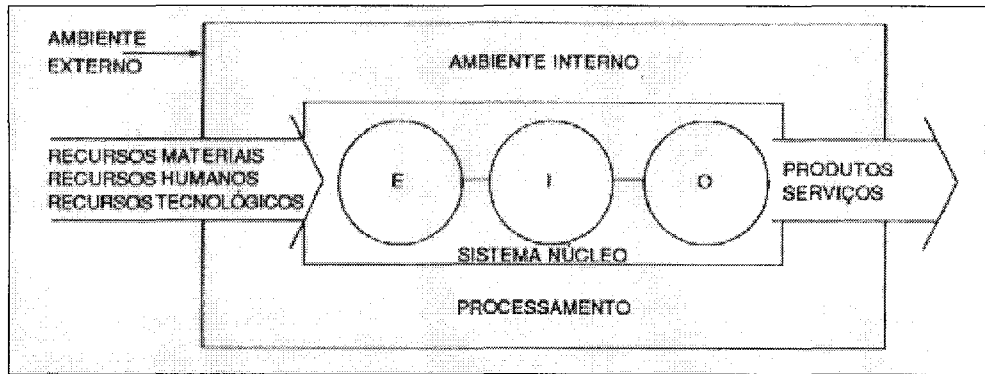
Ocorre que diante das freqüentes mudanças, torna-se difícil equalizar qual o melhor *mix* de atividades a ser empreendidas pelos gestores de modo a se obter a desejada eficácia empresarial. No entanto, ter um modelo de gestão bem estruturado e formalizado, capaz de viabilizar o conjunto de diretrizes estratégicas existentes é uma premissa básica.

Para Nakagawa (1995, p. 39)

a empresa é um sistema aberto com múltiplas finalidades, que se envolve em múltiplas interações com os diversos elementos de seu ambiente externo. Internamente, a empresa é constituída de vários subsistemas interdependentes, os quais mantêm uma interação também muito dinâmica entre e com o ambiente externo.

Dentro desse sistema, toda empresa possui um modelo de gestão (Figura 1), formalizado ou não, no qual expressa as principais crenças e valores cultivados pelos gestores. Esse modelo decorre geralmente da missão estabelecida, constituindo-se num conjunto de normas e regras que norteiam a maneira como a empresa será administrada.

FIGURA 1 – MODELO DE GESTÃO



FONTE: Nakagawa, 1995, p. 40.

O modelo de gestão é em síntese, um grande modelo de controle, pois nele são definidas as diretrizes de como os gestores vão ser avaliados, e os princípios de como a empresa vai ser administrada. Do exposto, depreende-se que o modelo de gestão deve esclarecer a maneira como se pretende delinear a gestão.

2.1 Processo de Gestão

O processo de gestão configura-se com base no modelo de gestão das organizações e, por isso, assume diversas formas na realidade das empresas. Assim, ele recebe a influência da própria filosofia da empresa, o que significa dizer que deve ser compatível com sua cultura interna (CHIAVENATO, 1994).

Essencialmente, o processo de gestão deve dar suporte ao processo decisório. O processo de gestão deve assegurar que a dinâmica das decisões tomadas na empresa conduzam-na efetivamente ao cumprimento de sua missão, garantindo-lhe adaptabilidade e o equilíbrio necessário à sua continuidade.

A controladoria assume que o processo de gestão ideal deve ser estruturado com base na lógica do processo decisório, contemplando as seguintes etapas: planejamento, execução e controle. Além disso, ser apoiado por sistemas de

informações que subsidiem as decisões que se fizerem necessárias em cada uma dessas fases (MOSSIMANN et al., 1993).

2.1.1 Planejamento

O planejamento representa um valioso instrumento administrativo, no qual procura-se estabelecer uma situação futura desejada e os possíveis meios para alcançá-la. Pode ser comparado a uma espécie de ponte que liga os estágios "onde estamos" e "onde pretendemos estar" numa perspectiva temporal futura de médio ou longo prazo (CHIAVENATO, 1994).

Drucker (1998, p. 54) afirma que "o planejamento começa pelos objetivos da empresa. Em cada área desses objetivos, é preciso formular a pergunta: Que temos que fazer agora para alcançar amanhã os nossos objetivos?". Isso implica integração entre profissionais de várias especialidades num contínuo esforço de cooperação, tarefa que a controladoria se encarrega de coordenar.

Para Montana e Charnov (2003) o planejamento é o processo de determinar os objetivos organizacionais e de como atingi-los, envolvendo escolher um destino, avaliar rotas alternativas e determinar o curso específico para alcançar o destino escolhido, podendo ajudar os gerentes a analisarem cuidadosamente as questões e os problemas e a conceberem alternativas para lidar e superar.

Desta forma, entende-se que o planejamento é um processo complexo e abrangente, que envolve uma série de elementos ou estágios que se superpõe e se entrecruzam. É o processo de estabelecer metas e objetivos e conceber como atingi-los, consistindo em definir a situação presente; estabelecer metas e objetivos;

desenvolver planos de ação; desenvolver orçamento; implementar o plano; e controlar o plano (DUBRIN, 1998).

Em âmbito geral, o planejamento está relacionado ao esforço humano, feito de forma conjunta e organizada, para que, modificando a sociedade, acelere o ritmo de desenvolvimento da coletividade. Ele tem uma formulação sistemática e devidamente integrada que expressa uma série de propósitos a serem realizados dentro de determinado prazo, levando em consideração as limitações impostas pelos recursos disponíveis e as metas prioritárias definidas.

Embora existam diferentes definições, pode-se dizer que o planejamento é, antes de qualquer coisa, a formulação sistemática de um conjunto de decisões, devidamente integrado, que expressa os propósitos de um indivíduo, grupo ou associação de indivíduos, e que condiciona os meios disponíveis para estes mesmos propósitos, através do tempo. O planejamento é, assim, um processo dinâmico e, portanto, deve ser bem diferenciado de plano, programa e projeto, que são documentos, na forma de relatórios, contendo todas as informações necessárias à implantação, execução e controle das proposições feitas.

De acordo com Chiavenato (1993) o planejamento figura como a primeira função administrativa por ser exatamente aquela que serve de base para as demais funções. O planejamento é a função administrativa que determina antecipadamente quais são os objetivos que devem ser atingidos e como se deve fazer para alcançá-los. Trata dos objetivos e detalha os planos necessários para atingi-los da melhor maneira possível. Planejar é definir os objetivos e escolher antecipadamente o melhor curso de ação para alcançá-los. O planejamento define onde se pretende chegar, o que deve ser feito, quando, como e em que seqüência.

Assim, o autor coloca que o planejamento refere-se ao exame dos custos de ação alternativos que se apresentam a uma empresa no futuro. Na seleção destes cursos de ação, estabelecem-se, para as decisões correntes, uma proteção, uma perspectiva, um ponto de referência. O planejamento também examina as cadeias de causa e efeito que se desenvolvem e das quais resultarão as decisões correntes. Na realidade, o trabalho básico do planejamento baseia-se em tornar visível a empresa tal como os dirigentes a desejam no futuro. O planejamento implica fundamentalmente traçar o futuro e alcançá-lo. A essência do planejamento consiste em ver as oportunidades e problemas do futuro e explorá-los ou combatê-los, conforme o caso. O planejamento é um processo que começa com a determinação de objetivos; define estratégias, políticas e detalha planos para consegui-los; estabelece um sistema de decisões e inclui uma revisão dos objetivos para alimentar um novo ciclo de planificação.

Segundo Tung (1980) o planejamento, deve levar em consideração sua:

- Viabilidade Econômica, que diz respeito aos custos e receitas envolvidos no projeto, às condições de financiamento, à capacidade de pagamento, etc.
- Viabilidade Técnica, isto é, o planejamento deve ser compatível com a disponibilidade de matéria-prima, de equipamentos, de know-how, de pessoal especializado, etc.
- Viabilidade Política e Institucional, isto é, deve-se considerar a situação legal, a aceitabilidade do plano pelos responsáveis por sua execução e pelos que serão atingidos pelo processo.

O planejamento configura-se como um dos instrumentos mais relevantes à controladoria, por servir de base para analisar o suposto comportamento futuro da organização. Num sentido restrito, envolve a avaliação e tomada de decisões em

cenários prováveis, visando atingir uma situação futura desejada. Em sentido amplo, o processo de planejamento estrutura-se nas fases de planejamento estratégico e planejamento operacional.

O planejamento estratégico é um plano unificado, abrangente e integrado com a finalidade de assegurar que os objetivos básicos do empreendimento sejam alcançados. Para qualquer um que se pergunte, estratégia é um plano, algum tipo de curso de ação conscientemente engendrado, uma diretriz (ou conjunto de diretrizes) para lidar com uma determinada situação.

Por intermédio do planejamento estratégico, definem-se políticas, diretrizes e objetivos estratégicos de médio e longo prazos, do qual espera-se, resulte um equilíbrio das atividades empresariais com seu ambiente de atuação. A ênfase dada, hoje, ao planejamento estratégico nas empresas reflete a proposição de que existem benefícios significativos a serem obtidos com um processo explícito de formulação de estratégia; garantindo que pelo menos as políticas (se não as ações) dos departamentos funcionais sejam coordenadas e dirigidas visando um conjunto comum de metas.

O planejamento estratégico gera o plano estratégico, seu *output*, que contém as diretrizes estratégicas, as quais serão o *input* para a fase de planejamento operacional. Nesse sentido, o planejamento operacional consiste num instrumento de controle, que tem como função prover equalizadamente os meios, atividades e recursos necessários à realização a curto prazo das diretrizes oriundas do planejamento estratégico.

O planejamento operacional trabalha com objetivos estabelecidos no planejamento estratégico e, por isso, é desenvolvido em níveis hierárquicos inferiores da organização, visando a utilização eficiente dos recursos disponíveis

para a consecução dos objetivos previamente definidos. Nessa perspectiva, o planejamento estratégico é definido pelo *staff* empresarial, enquanto o planejamento operacional é assumido e executado pelas gerências e encarregados de área.

Portanto, o planejamento operacional deve existir conjuntamente com o planejamento estratégico na empresa, sob pena de não se conseguir atingir os resultados planejados. É condição básica que o planejamento resulte numa estrutura de planos que mostre cada plano no todo, e as inter-relações entre eles. Isto significa que todos os planos devem compor-se, coordenadamente, e dentro de certa hierarquização, dos planos estratégicos para os operacionais.

O plano resultante do planejamento operacional, depois de quantificado física e monetariamente, passa a denominar-se plano orçamentário. Esse plano constitui-se numa técnica concebida para a antecipação realista das operações futuras da empresa e de seus mais prováveis resultados. Os orçamentos são a expressão formal, objetiva e coordenada do planejamento.

Por conseguinte, os orçamentos devem expressar quantitativamente os planos de ação, expressando os objetivos e metas que a empresa pretende alcançar em determinado período. Esses planos não são meros exercícios de projeções de números para se tentar visualizar prováveis resultados econômicos e financeiros de uma empresa. O que os orçamentos refletem, na verdade, é a necessidade que a empresa tem de comunicar a seus gerentes os planos de ação, que, se forem executados de acordo com as políticas e diretrizes neles embutidos, deverão dar origem a resultados, que, em termos econômicos e financeiros, deverão corresponder às metas e aos objetivos programados e que possibilitarão à empresa atingir sua missão e propósitos básicos.

Assim, o sistema orçamentário, como instrumento para o exercício do controle das atividades empresariais, fornece as informações necessárias à adequada avaliação de desempenho. Dessa forma, tanto os planos como os orçamentos devem espelhar fielmente as expectativas desejáveis, em termos de eficácia empresarial.

2.1.2 Execução

A execução é a etapa do processo de gestão onde as coisas acontecem. Sob a visão da gestão estratégica de custos, a administração de empresas é um processo cíclico contínuo de: formular estratégias; comunicar estas estratégias por toda a organização; desenvolver e por em prática táticas para implementar estratégias; desenvolver e implementar controles para monitorar as etapas da implementação e depois o sucesso no alcance das metas estratégicas.

Na fase de execução, implementam-se as ações estabelecidas no planejamento operacional, procurando dinamizar o conjunto de eventos que melhor propiciará a obtenção dos objetivos e metas previstos. Esse processo abrange a determinação das tarefas que serão realizadas, quem irá executá-las, como agrupá-las, quem se reportará a quem e quem tomará as decisões (CHIAVENATO, 1994).

Durante essa etapa, procura-se identificar, simular e optar pelas melhores alternativas capazes de conduzir a organização à eficácia. Assim, executar é, na realidade, realizar atividades, ou trabalhar para que os objetivos e metas descritos nos planejamentos estratégico e operacional sejam cumpridas.

Nesse contexto, as informações referentes ao desempenho realizado são acumulados, de modo a permitir, na fase de controle, compará-los aos planos e

padrões pré-estabelecidos. Essa análise permitirá a correção de desvios não esperados, bem como a alimentação de um novo ciclo de retroalimentação do planejamento (DRUCKER, 1998).

2.1.3 Controle

O controle constitui o processo administrativo, o qual é a parte que completa o trabalho do administrador, mas sendo necessário em cada uma das outras funções (planejamento, organização e direção). É definido como processo administrativo que consiste em verificar se os planos estão ocorrendo da maneira em que foram planejados, bem como apontar as faltas e os erros, a fim de repará-los e evitar sua repetição.

Assim, para Chiavenato (1993) pode ser definido como o esforço sistemático de estabelecer padrões de desempenho com os objetivos de planejamento para desenhar sistemas de retroação de informação a fim de comparar o desempenho atual com esses padrões predeterminados para verificar onde estão os desvios e medir sua significância e tomar a ação necessária, para assegurar que todos os recursos da organização estão sendo utilizados da maneira mais eficiente e eficaz para alcançar os objetivos organizacionais.

Corroborando com esta idéia Dubrin (1998, p. 36) afirma que "controlar é assegurar que a performance esteja de acordo com os planos. É a comparação da performance real com os padrões predeterminados. Se existe uma diferença significativa entre performance real e a desejada, o administrador precisa realizar ações corretivas".

Já para Megginson (1986, p. 25) "muitas vezes chamada de monitorar, avaliar, estimular ou corrigir", o controle é uma função que abrange a conotação de estabelecer padrões, medir o desempenho real e corrigir. O autor faz uma analogia do controle como semelhante aos sinais da estrada quando afirma que eles indicam que se está no caminho certo.

Tem como características a maleabilidade, instantaneidade e a correção. Quanto ao tempo há o controle antecedente (antes do serviço), concomitante (durante) e subsequente (depois). Quanto à duração há o controle permanente e o temporário.

As funções do controle são:

- definir os padrões de desempenho;
- monitorar o desempenho,
- comparar os desempenhos com os padrões e
- tomar a ação corretiva para assegurar os objetivos desejados.

O controle é composto por quatro fases em um processo cíclico: estabelecimento de padrões, observação do desempenho, comparação do desempenho com o padrão estabelecido e ação corretiva.

Os padrões são critérios que guiam as decisões e podem ser expressos em tempo, dinheiro, qualidade, unidades físicas, custos e meios de índices. A observação e verificação do desempenho busca obter informação a respeito daquilo que esta sendo controlado. Há quatro tipos de padrões: de quantidade, de qualidade, de tempo, de custo.

Nas atividades é freqüente algum tipo de variação, onde há um limite no qual se estabelece se deve ou não ser corrigida a variação.

Para manter as operações dentro do padrão estabelecido e os objetivos sejam alcançados deve-se corrigir as variações, erros ou desvios, visando com essas ações corretivas fazer com que tudo corra de acordo com o planejamento.

O controle abrange os níveis estratégico, tático e operacional, da mesma forma do planejamento.

A etapa do controle visa assegurar, por meio do alinhamento de trajetórias, que os objetivos planejados sejam efetivamente realizados conforme previsto, apoiando-se na avaliação de resultados e desempenhos expressos pelo sistema de informações.

Para Nagakawa (1993) existem tipos básicos de controle. Esses tipos são:

- a) Controle Estratégico: (Controle de Informação antecipada). São denominados organizacionais, constituem o sistema de decisões de cúpula que controla o desempenho e os resultados da organização como um todo, tendo por base as informações externas, que chegam do ambiente externo, e as informações internas, que sobem internamente através dos vários níveis organizacionais.

As características desse tipo são:

- Lucratividade - montante de lucros totais ou taxa de retorno sobre o investimento;
- posição no mercado – percentual de cada produto da empresa em relação ao mercado potencial;
- produtividade – eficiência na utilização da mão-de-obra, medida pelo custo dos salários em relação aos bens produzidos;
- responsabilidade social – qualidade do relacionamento com empregados, fornecedores, comunidades municipais e comunidades de negócios em geral e imagem da empresa.

- b) Controle Tático: (Controle Concorrente). São feitos no nível intermediário e refere-se a cada uma das unidades organizacionais, sejam departamentos, divisões ou equipes. Geralmente, estão orientados para o médio prazo, isto é, para o exercício anual. Suas características são:
- Orçamentário – Processo de monitorar e controlar despesas programadas das várias unidades;
 - Contabilidade de Custos – Informações sobre distribuição e análise de custos considerando algum tipo de unidade-base.
- c) Controle Operacional: (Controle de Feedback). Controles que verificam se o trabalho pode prosseguir para as etapas seguintes, por que está dentro dos padrões, ou se deve ser interrompido. Suas características podem ser descritas como:
- Aborda cada tarefa ou operação;
 - focaliza cada processos;
 - ênfase na eficiência.

O controle é um meio de se obter e utilizar a informação para coordenar os planos e nortear a ação dos gestores. Todas as decisões, tomadas durante o planejamento ou as operações normais deveriam estar sujeitas a controle. Portanto, quando os planejadores montam um sistema para controlar seu plano, eles também o fazem para decisões operacionais normais. Deveria estar claro que controle, decisões e sistema de informação administrativa estão bastante inter-relacionadas e não devem ser elaborados ou examinados separadamente (DRUCKER, 1998).

A amplitude e intensidade do controle são, em grande parte, determinadas pelo porte da empresa. Uma pequena empresa pode, com um sistema de informações simples, porém operacionalmente eficiente, ter um adequado ambiente

de controle. Nas médias e grandes empresas é necessário utilizar recursos mais sofisticados (CHIAVENATO, 1994).

Na verdade, se os gestores crêem que o controle é importante, as demais pessoas serão sensíveis a esse posicionamento, acatando e aplicando as políticas e normas estabelecidas. Nesse enfoque, o controle consiste nas ações de acatamento das políticas definidas, na aplicação de procedimentos estabelecidos e no uso dos sistemas de informação e outros instrumentos instituídos. Propicia o clima no qual os empregados desempenham suas atividades e assumem a responsabilidade pelo exercício do controle.

Diante dessas concepções, observa-se que o controle diz respeito à preocupação dos gestores em assegurar que os recursos sejam obtidos e aplicados eficazmente na realização dos objetivos da empresa. O controle, nessa perspectiva, pode ser entendido como um processo no qual a organização segue os planos e as políticas da administração. É um processo recorrente que não tem princípio ou fim definíveis.

Na seqüência, contextualiza-se a controladoria, enfocando-a como uma unidade administrativa formalizada na estrutura organizacional, voltada ao apoio e coordenação informacional do processo de gestão.

3 A CONTROLADORIA E A GESTÃO EMPRESARIAL

3.1 CONTROLADORIA

A complexidade da aplicação do controle explica e justifica a diversidade de trabalhos sobre seu funcionamento. Grande parte da literatura sobre controle de gestão ou contabilidade de gestão aborda apenas parcialmente a problemática real do controle nas empresas. Em decorrência dessas limitações, buscam-se novos enfoques que permitam uma melhor compreensão acerca da prática do controle de gestão.

A controladoria surgiu para ampliar e disseminar o entendimento do processo de gestão. Identifica a razão de ser de uma organização e quais fatores estão contribuindo, ou não, para a eficiência e eficácia de suas operações, de forma que se assegure a continuidade do negócio pela geração contínua de resultados econômicos favoráveis.

Surgiu nas grandes organizações norte-americanas, com a finalidade de realizar o controle centralizado de todos os negócios da empresa, envolvendo, inclusive, suas filiais, subsidiárias, divisões etc. Nessa fase, essa função era exercida por profissionais da área financeira ou contabilidade, devido às suas experiências em manipular informações econômico-financeiras, além da ampla visão sistêmica que dispunham da dinâmica empresarial.

A controladoria existirá em uma empresa, quer sua estrutura organizacional a tenha ou não como unidade administrativa. Quando não existe na empresa a controladoria como órgão administrativo, a coordenação dos esforços para a busca

da maximização dos resultados globais da empresa será exercida por outro gestor; entretanto, deverá ser sempre aquele que tiver a maior visão generalista.

Vista, portanto, como uma unidade administrativa, responsabiliza-se pelo projeto, implementação, coordenação e disseminação de informações. A controladoria opera dentro de suas próprias concepções sobre a gestão empresarial, reunindo teorias, conceitos e métodos, além de servir como órgão integrador e coordenador da atuação eficaz dos gestores.

Assim, trata-se de um órgão dotado de missão, objetivos e metas para sua própria atuação. A missão da controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas.

Nessa perspectiva, os objetivos da controladoria, tendo em vista a sua missão estabelecida, são:

- promoção da eficácia organizacional;
- viabilização da gestão econômica;
- promoção da integração das áreas de responsabilidade.

Ocorre, que, para ser eficaz em sua missão, a controladoria é profundamente dependente da cultura organizacional vigente. Essa cultura tem sua gênese no subsistema institucional e, em função do modelo de gestão adotado, estabelecerá a melhor maneira da empresa ser conduzida ao cumprimento da missão para a qual se destinou.

Pode-se deduzir do que foi exposto que a missão e os objetivos da controladoria devem estar intimamente voltados ao cumprimento da missão e continuidade da empresa, idealizado por meio da coordenação dos esforços dos vários gestores existentes em todos os níveis da organização. Nesse sentido, cabe à

controladoria servir como indutora da evolução da cultura organizacional como um todo, a fim de promover a melhoria da qualidade das decisões, pois sua atuação, para ser eficaz, envolve a implementação de um conjunto de ações, cujos resultados materializam-se em informações de orientação e controle disponibilizados aos gestores.

Verifica-se, a partir dessas ações, que a controladoria procura induzir os gestores na utilização dos instrumentos de orientação e controle que disponibiliza. A justificativa disso decorre, em função de cada vez mais, o uso de informações contábeis, os dados estatísticos e outras informações processadas pela controladoria sobre os ambientes interno e externo habilitam, de modo mais qualificado e profissional, os gestores para planejar, dirigir e controlar as operações, indo além da simples observação e supervisão empírica das pessoas envolvidas. O pressuposto é de que os gestores, melhor informados sobre as operações da empresa sob sua responsabilidade, estão em posição de vantagem para aproveitar as ações positivas que contribuam para assegurar a continuidade da organização no mercado.

A partir da coordenação e controle das áreas, espera-se manter a organização em equilíbrio com suas demandas ambientais internas e externas, ou seja, que os processos internos estejam bem estruturados para otimizar o fluxo das operações, que os clientes estejam satisfeitos com os produtos e serviços oferecidos e o corpo funcional motivado e em condições de responder a novas e freqüentes demandas.

3.1.1 Conceito

A controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques (NAKAGAWA, 1995):

- como um órgão administrativo como uma missão, função e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa;
- como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências (MOSSIMANN et al, 1993).

Segundo Mossimann et al. (1993, p. 37), “a Controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências de Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupam da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para a eficácia”.

De acordo com Tung (1980) no regime de livre comércio, o objetivo maior da empresa é obter o maior lucro possível, de maneira conciliável com o seu crescimento a longo prazo e também com o bem estar da coletividade, mediante o atendimento das suas necessidades. Para atingir esse objetivo, a tarefa da empresa seria a de determinar quais as necessidades ou desejos desta mesma coletividade, para depois se organizar do ponto de vista da produção e da comercialização. Essa tarefa é contínua, pois as necessidades e os desejos dos homens sofrem alterações permanentes. Para que a empresa possa conseguir maior lucro, cada departamento, cada atividade específica deve estar voltada a procura de maneiras de aplicar métodos eficientes, a partir de uma análise acuradamente elaborada. Para desempenhar convenientemente as funções que lhe são inerentes, o administrador

financeiro recorrerá à técnica da controladoria, a qual tem método próprio de trabalho, baseado num conjunto de princípios com flexibilidade de aplicação.

Desta forma, a controladoria é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de sistemas de informações e modelo de gestão econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas (CROZATTI, 1998).

O ambiente da controladoria volta-se mais às médias e grandes empresas, pois se sabe que nas pequenas empresas, por motivos óbvios, não existe divisão de trabalho, nem condição para o estabelecimento de uma controladoria. A empresa pode ser controlada e dirigida por uma mesma pessoa. As funções de produção e de comercialização focam diretamente submetidas à decisão de um único gerente. Muitos dos problemas financeiros são resolvidos pelo proprietário que também assume as funções de seleção de pessoal e do resolver problemas jurídicos. Já nas empresas de médio e grande porte, surge a necessidade de divisão de tarefas em áreas distintas. No contexto da administração financeira, a controladoria serve como órgão de observação e controle da cúpula administrativa, fornecendo os dados e informações, fazendo o planejamento e pesquisa, visando mostrar a essa cúpula os pontos de estrangulamento presentes e futuros que podem colocar em risco ou reduzir a rentabilidade da empresa.

Diante disso, surge a figura do controller, que tem a função de manter informado o executivo principal da empresa, dando as coordenadas que auxiliarão na tomada de decisão por parte da cúpula da organização.

3.2 O CONTROLLER

Atualmente a filosofia e a prática da administração tem sofrido profundas mudanças, sob os aspectos científicos e éticos, sendo que a estrutura econômica tem se tornado cada dia mais complexa. A tarefa da controladoria nesse cenário, requer que sejam aplicados princípios sérios, que possam abranger todas as atividades empresariais, desde o planejamento inicial até a obtenção do resultado final. Assim, por planejamento entende-se que o controller deve medir as possibilidades da empresa diante das realidades externas, para assim, fixar objetivos, estabelecer políticas básicas, elaborar o organograma com responsabilidades definidas para cada posição dentro da organização, estabelecer padrões de controle, desenvolver métodos eficientes de comunicação e manter um sistema de informações adequado às necessidades da empresa.

O *controller* é o profissional responsável pelas normas, controles, metas, objetivos, orçamentos, contabilidade, finanças e informática. Sua função principal é obter, gerar e interpretar as informações que possam ser usadas na formulação da política empresarial e principalmente na execução dessa política (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 1997).

Este profissional deve ter a capacidade de prever problemas nos diferentes departamentos da empresa e se antecipar a eles e também como de propiciar os elementos para as devidas soluções.

Ele deve fornecer a alta direção as informações na linguagem dos executivos de primeira linha. Tais informações podem variar desde complicadas tabelas estatísticas de vendas e mercados a balanços futuros projetados. Deve

ainda saber traduzir dados estatísticos em gráficos de tendências projetadas e analisar balanços com tendências e perspectivas futuras (MOSSIMANN et al, 1993).

O significado da palavra controller, designa o executivo titular da controladoria que assume a tarefa de controlar ou verificar todas as contas da empresa, desenvolvendo as atividades que envolvem o planejamento, execução, controles e análises da performance da gestão, atendendo a demanda crescente de mais eficiência e controles sobre o capital investido, os riscos do negócio, a carga tributária incidente em cada segmento, os custos de produção, o valor agregado de cada produto, a qualidade do produto, o mark-share, as tendências e perspectivas do mercado, os lucros agregados aos sócios, o capital de giro próprio e de terceiros, os investimentos a curto e a longo prazo, a produtividade, a eficiência da produção, a ociosidade e as perdas da produção, os custos, volumes, vendas, os pontos de equilíbrio (NUNES E COELHO, 2000).

As atividades desenvolvidas pelo controller propiciam à alta direção, aos acionistas e ao mercado, controles mais efetivos, rígidos, confiáveis e constantes, informações mais precisas para a tomada de decisão na empresa. Desta forma essa função pode manter a continuidade e a efetividade empresarial sustentadas por decisões rápidas, objetivas, práticas e acertadas, que desta forma, poderão ser tomadas com base em seus controles, recomendações e estudos rigorosos de casos. Através de uma visão ampla e generalista, o profissional de controladoria pode influenciar e assessorar todos os outros departamentos da empresa, onde as informações são geradas e colocadas à disposição dos executivos para a tomada de decisão.

3.2.1 As Funções do Controller

Para Nagakawa (1993) como uma das funções básicas do controller pode-se destacar a elaboração mensal de relatórios gerenciais complexos de análise da performance da gestão, por segmento, por setor e por produtos, fazendo recomendações e orientando em relação à execução dos processos de forma que salvguarde o capital e atinja os objetivos corporativos, aos quais a empresa se propõe e proporcione lucratividade efetiva.

De acordo com Nunes e Coelho (2000) os controllers desempenham diversas funções, de diferentes modos, sendo que, muitas tarefas não chegam nem a ser gerenciais, ou seja, algumas delas são técnicas e pessoais, sendo que nessas, ele atua como um profissional que não esteja no comando. As tarefas de comando desempenhadas como um técnico qualificado, as gerenciais propriamente ditas, desde os primeiros estudos se definiu como sendo quatro: planejamento, organização, direção e controle, sendo que as tarefas básicas são:

- Planejar: reunir o grupo sob o seu comando, antecipar problemas e oportunidades e traçar estratégias para lidar eficientemente com os problemas e aproveitar as oportunidades. Essa é a essência do planejamento. O gerente precisa ter um pé no presente, outro no futuro e ter a coragem de tomar decisões que levam à mudança e ao futuro pretendido.
- Organizar: para tanto deve definir papéis, pessoas e processos. Quais são as tarefas fundamentais para o bom funcionamento de determinada área ou da empresa? Quem é a pessoa mais certa para cada uma delas? Quais são os processos a serem executados, e como devem ser executados? Quais normas são úteis? Essas são algumas perguntas básicas da tarefa de

organizar. O produto final dessa tarefa é uma organização, um aparato formal que leve um grupo a realizar uma tarefa com a máxima eficiência por meio da divisão de funções. Organizar é então criar uma máquina inteligente e produtiva.

- **Dirigir:** para desempenhar essa função o controller deve, para dirigir bem, saber lidar com pessoas. As pessoas não fazem com alma uma tarefa que julgam sem valor. E quando o fazem, a produtividade fica muito abaixo do que é esperado. É preciso dar às pessoas a oportunidade de expressarem o máximo de seu talento e exercerem o máximo de seus esforços no trabalho. E elas só farão isso se acreditarem na tarefa, na gerência, se tiverem motivação e estímulo. A tarefa de dirigir é liderar as pessoas para metas comuns, dar-lhes suporte para um desempenho ótimo, motivá-las para um trabalho produtivo, e garantir um clima de trabalho produtivo, e garantir um clima de trabalho saudável e gratificante para todos.
- **Controlar:** este deve manter o controle para que nada se desvie da rota traçada com antecedência. Estamos indo para o rumo certo? A produtividade do grupo é boa? O uso dos recursos à disposição da equipe de trabalho é adequado? Os objetivos estão sendo atingidos no padrão planejado e esperado? Para que nada saia fora do desejável, é necessário controlar. O controle se exerce sobre os processos e não sobre as pessoas. E são exercidos com a finalidade de corrigir desvios e não de localizar culpados. Controles bem feitos, baseados em informações de boa qualidade, são a essência, não só da produtividade da área, mas também do crescimento do indivíduo, do grupo e da empresa.

O Controller pode provar que a gestão da empresa, se bem direcionada com conhecimento, pode levar a redução dos encargos, sem a necessidade de cortes de direitos dos empregados e de pessoal. Com um planejamento racional e justo, a empresa pode reduzir legalmente os encargos sociais de seus colaboradores e aperfeiçoar as relações de trabalho, em vez de criar conflitos trabalhistas.

Por isso, deve possuir conhecimento da legislação pertinente, de forma a não pagar mais do que deve de impostos e de encargos, o que, de fato, se configuraria num custo de falta de conhecimento.

Outra função que assume muita importância hoje em dia é a questão do sistema de informações, que será visto a seguir.

3.2.2 O Papel do Controller no Sistema Integrado de Informações

Segundo Nakagawa (1995), os modernos conceitos de controladoria mostram que o controller desempenha sua função de controle de maneira bastante especial, ou seja, ao organizar e reportar dados relevantes, acaba por exercer uma força ou influência que acaba por induzir os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa.

Exatamente por isso, o controller torna-se responsável pelo projeto, implementação e manutenção de um sistema integrado de informações, que operacionalize o conceito de que a contabilidade deve ser suportada por teorias da decisão, mensuração e informação.

Diante disso, em um mundo globalizado, onde a cada dia que se passa a tecnologia está cada vez mais avançada, as máquinas estão cada vez mais velozes

e produtivas e a qualidade passa a ser requisito fundamental tanto para os produtos quanto para os serviços prestados, surge um outro capital precioso e essencial como recurso de competitividade, que se torna um diferencial importante e de lucratividade nas empresas e no mercado: a informação.

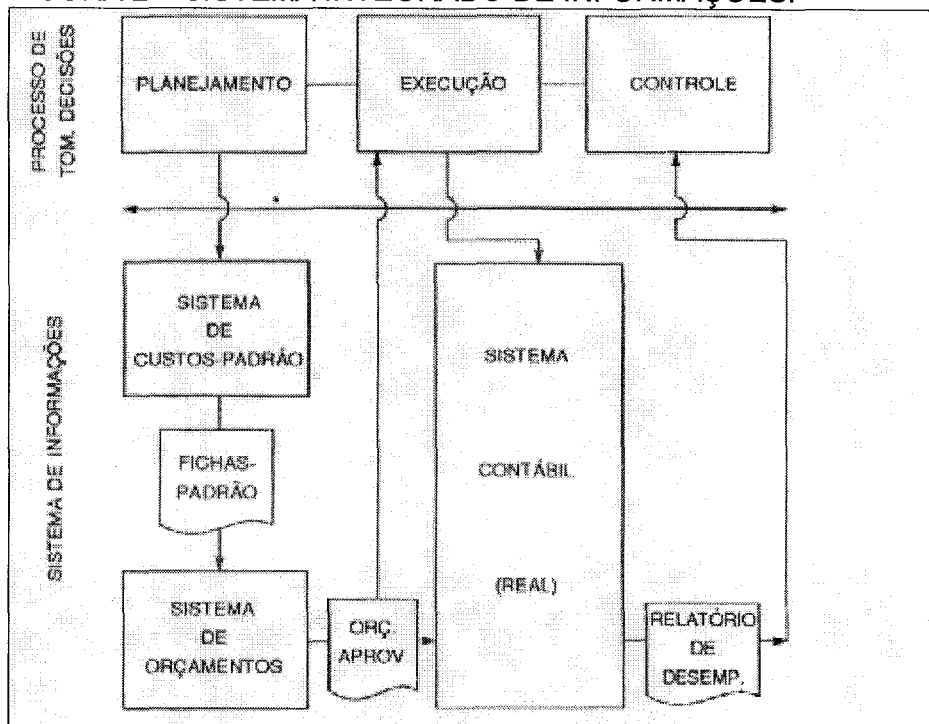
Para Nagakawa (1993) a informação deve ser considerada um instrumento de fundamental importância na gestão de uma organização, pois para todo e determinado tipo de atribuição, função ou responsabilidade, ela está presente e deve ser trabalhada, utilizando-se do seu valor para o desenvolvimento e crescimento da empresa.

O autor coloca que nas organizações, o uso da informação com valor estratégico vem sendo cada vez mais utilizado. Para garantir um adequado fluxo de informação, a construção de sistemas de informação reforça o acesso ao conhecimento para a tomada de decisões nesses espaços, uma vez que a informação está ligada ao conhecimento do ambiente interno e também do externo.

Portanto, ao analisar o valor da informação, principalmente dentro das empresas, devem ser destacados e estudados alguns pontos chaves que certamente trarão melhores resultados e melhor desempenho para a mesma. O valor da informação é uma função do contexto da organização, que auxiliará no processo decisório e influenciará nos resultados. É uma grande ferramenta de valor, que deve ser levada em consideração.

Com relação a um sistema integrado de informações, o autor afirma que o mesmo integra os padrões, orçamentos e a contabilidade e se caracteriza por incluir e suprir todas as principais funções e atividades da empresa com informações de caráter contábil e financeiro, além de física e qualitativa e também de interação da organização com o ambiente externo como pode se visualizado na figura 2.

FIGURA 2 – SISTEMA INTEGRADO DE INFORMAÇÕES.



FONTE: Nagakawa, 1993, p. 14.

Outro ponto importante destacado por Drucker (1998) é a gestão do conhecimento, que surgiu devido à importância que o conhecimento assumiu nas organizações modernas, tornando-se um fator de produção, em adição aos tradicionais (terra, capital, trabalho). Ao longo do século XX cada vez menos pessoas dedicam-se a processos materiais e cada vez mais pessoas dedicam-se ao processamento de informações. Estes são definidos pelo autor como os trabalhadores do conhecimento.

São muitos os sinais de que o conhecimento se tornou o recurso econômico mais importante para a competitividade das empresas e dos países. Vive-se um momento de importante transição do ambiente econômico, onde a gestão pró-ativa do conhecimento adquire um papel central para a competitividade tanto das empresas, como dos países. Isto, entretanto, nem sempre foi assim, pois, no passado, vantagens de localização, assim como o acesso à mão-de-obra barata,

recursos naturais e ao capital financeiro tinham papéis muito mais determinantes.

Essa constatação é verificada nos dados colocados por Cyrineu (1999):

- entre as doze maiores empresas americanas do início do século, dez eram empresas baseadas em recursos naturais. Apenas uma dessas empresas sobreviveu até o final do século, a General Electric;
- antes da primeira guerra, a Inglaterra empregava mais de 1 milhão de trabalhadores em suas minas de carvão (6% da força de trabalho do país). Atualmente, menos de 30 mil pessoas trabalham nestas mesmas minas;
- no final do século XIX, países ricos em recursos naturais, como Argentina e Chile, eram ricos, enquanto países sem aqueles recursos, como o Japão, estavam destinados a ser pobres;
- corrigida a inflação geral, os preços dos recursos naturais caíram quase 60% entre meados dos anos 70 e meados dos anos 90;
- com o desenvolvimento de um mercado de capitais, não existe mais país rico ou pobre de capital, quando se trata de investimentos. Fábricas intensivas em capital podem ser construídas em qualquer parte do globo, desde que faça sentido dentro da lógica empresarial;
- as decisões de localização dos investimentos industriais, principalmente pelas empresas multinacionais, têm dependido, cada vez mais, da existência de uma mão-de-obra qualificada;
- os trabalhadores de fábricas costumavam ter baixíssima qualificação no início da industrialização; hoje, nos EUA, cerca de 16% já possuem alguma educação de nível superior e 5% chegam a se graduar;
- em 1990, o Ministério do Comércio Internacional e da Indústria do Japão elaborou uma lista dos setores de crescimento mais rápido nos anos 90 e

início do século XXI: microeletrônica, biotecnologia, indústrias da nova ciência de materiais, telecomunicações, fabricação de aviões civis, máquinas operatrizes e robôs, e computadores (hardware e software); todos setores "cerebrais" que poderiam estar localizados em qualquer parte do planeta;

- estudos recentes têm mostrado que as taxas de retorno sobre investimentos em qualificação são mais do que duas vezes maiores que aquelas obtidas em investimentos em fábricas e equipamentos;
- Hope e Hope citados por Cyrineu (1999), destacam a crescente importância do conhecimento na economia através de uma análise do chamado setor *high-tech* nos Estados Unidos:
 - este setor já é responsável por 5,5% do PIB americano;
 - enquanto o setor tem crescido a uma taxa de 25% ao ano, o restante da economia americana tem crescido a uma taxa de apenas 1,5% ao ano;
 - entre 1994 e 1996, o setor *high-tech* foi responsável por 40% do crescimento do PIB americano;
 - os preços neste setor vêm caindo a uma taxa anual de 10%.

O desafio da gestão do conhecimento produtivo traz à discussão a questão da natureza do conhecimento, uma questão com implicações filosóficas que seria considerada coisa muito teórica e remota pelos gerentes de chão de fábrica do início deste século, mas que se tornou premente nos tempos atuais. Com efeito, para Deming citado por Cyrineu (1999), o conhecimento, deve ser reconhecido como um dos fundamentos dos sistemas de controle estatístico de processos (CEP) e do ciclo da qualidade (PDCA).

3.3 A CONTROLADORIA NO APOIO AO PROCESSO DE GESTÃO

Para a grande maioria dos autores, as funções da controladoria estão ligadas a um conjunto de objetivos que, ao serem desempenhados, viabilizam o processo de gestão. Na concepção desses autores, cabe à controladoria:

- a) subsidiar o processo de gestão - essa função envolve ajudar a adequação do processo de gestão à realidade da empresa ante seu meio ambiente. Estará sendo materializada tanto no suporte à estruturação do processo de gestão como pelo efetivo apoio às fases do processo de gestão, por meio de um sistema de informação que permita simulações e projeções sobre eventos econômicos no processo de tomada de decisão. A controladoria estará suprindo os gestores com instrumentos gerenciais que forneçam informações sobre desempenhos e resultados econômicos;
- b) apoiar a avaliação de desempenho - seja dos gestores ou das áreas de responsabilidade, a avaliação de desempenho deve ser feita individualmente por todos os gestores e seus respectivos superiores hierárquicos;
- c) apoiar a avaliação de resultado - elaborando a análise de resultado econômico dos produtos e serviços; monitorando e orientando o processo de estabelecimento de padrões; avaliando o resultado de seus serviços;
- d) gerir os sistemas de informações - definindo a base de dados que permita a organização da informação necessária à gestão; elaborando modelos de decisão para os diversos eventos econômicos, considerando as características físico-operacionais próprias das áreas, para os gestores; e padronizando e harmonizando o conjunto de informações econômicas; e

- e) atender os agentes do mercado - A empresa como sistema aberto, interage com seu meio ambiente, trocando os mais diferentes tipos de recursos. Assim, cabe à controladoria analisar e mensurar o impacto das legislações no resultado econômico da empresa e atender os diversos agentes do mercado, seja como representante legal formalmente estabelecido, ou apoiando o gestor responsável.

Frente ao exposto, tem-se uma visão ampla da abrangência da atuação da controladoria, sempre ancorada no sistema de informações, do qual, torna-se a gestora, no esforço contínuo de viabilizar a gestão empresarial. Adiante, apresenta-se mais detalhadamente a atuação da controladoria dentro de cada fase do processo de gestão.

3.4 A CONTROLADORIA NO APOIO AO PLANEJAMENTO

Nessa etapa observa-se muita ansiedade e insegurança quanto à avaliação e aceitação dos planos que deverão conduzir a organização rumo à eficácia. Assim, o foco da controladoria, como das demais áreas da empresa, deve consistir em disponibilizar instrumentos que amenizem essas incertezas (PERES JUNIOR; PESTANA E FRANCO, 1995).

Para eles, alguns princípios devem nortear a atuação da controladoria no apoio ao planejamento empresarial, que consideram os seguintes:

- viabilidade econômica dos planos, frente às condições ambientais vigentes à época do planejamento;
- objetividade: os planos têm de ter potencial para produzir o melhor resultado econômico;

- imparcialidade: no favorecimento de áreas em detrimento do resultado global da empresa; e
- visão generalista: conhecimento do impacto, em termos econômicos, que o resultado de cada área traz para o resultado global da empresa.

A controladoria, no apoio ao planejamento estratégico, busca assessorar os principais executivos a definirem qual o melhor conjunto de diretrizes estratégicas que irá conduzir a empresa ao cumprimento de sua missão. Dessa forma, a controladoria deve captar do ambiente externo informações com vistas à formulação e projeção de cenários, paralelamente ao estudo dos pontos fortes e fracos da empresa, a fim de viabilizar as decisões envolvidas nesse processo.

No planejamento operacional, cabe à controladoria intervir para que os resultados econômicos sejam alcançados. Há nesse tipo de planejamento uma participação mais atuante da controladoria, a qual desempenha o papel de administradora do planejamento operacional, pois, em conjunto com os gestores de cada área, estabelece, quantifica, analisa, seleciona e aprova os planos.

A seleção entre os vários planos alternativos deve recair sobre aqueles que vislumbrem melhores resultados. Além disso, cabe à controladoria transformar os planos operacionais não quantificados em planos orçamentários e, posteriormente, comparar o que foi orçado com o que foi realizado, apontando os desvios, para que cada área tome a medida necessária para corrigi-los.

Por fim, o apoio da controladoria no planejamento refere-se à busca da sinergia entre os gestores dos diversos níveis e áreas, assessorando-os por meio de informações, na definição do conjunto de planos que serão operacionalizados dentro de um horizonte temporal, no qual a empresa espera atingir seus objetivos, como premissa básica de sua continuidade.

3.5 A CONTROLADORIA NO APOIO À EXECUÇÃO

Nessa etapa, a controladoria procura desenvolver ações no sentido de operacionalizar os planos selecionados na etapa anterior, de modo a dinamizar a gestão. A etapa de execução acontece depois de definidos os planos operacionais, inclusive com as especificações em termos quantitativos, das medidas adotadas, ocorre a fase em que os gestores fazem as coisas acontecerem, com a utilização dos recursos disponíveis, de acordo com o que foi anteriormente planejado (PERES JUNIOR; PESTANA E FRANCO, 1995).

Dessa forma, o papel da controladoria nessa etapa está relacionado à coordenação da implementação dos projetos específicos de cada área, incluindo processos logísticos, de produção, administrativos, dos clientes etc. Nessa etapa, a controladoria procura organizar e direcionar os esforços dos executores para a consecução das diretrizes esboçadas no planejamento.

3.6 A CONTROLADORIA NO APOIO AO CONTROLE

O processo de controle que compete à controladoria é o que permite identificar se cada área está atingindo seus objetivos, dentro do que fora planejado e orçado. Porém, preliminarmente, a controladoria, de maneira coerente e ética a seus princípios, deve avaliar o desempenho de sua própria atuação. Assim sendo, nesse sentido, a controladoria (PERES JUNIOR; PESTANA E FRANCO, 1995) deve:

- avaliar se os esforços no sentido de otimizar o resultado econômico da empresa estão, de fato, atingindo seus objetivos e, portanto, garantindo o cumprimento da própria missão;

- avaliar se as informações econômico-financeiras geradas pelo sistema de informações por ela administrado são adequadas às necessidades dos modelos de decisão, em qualidade, quantidade e temporaneidade; e
- avaliar se a gestão em coordenar os esforços dos gestores das demais áreas está conduzindo a empresa à eficácia, no que tange a aspectos econômicos.

Após esse exame, aí sim, a controladoria se incumbe de controlar os assuntos econômico-financeiros e apontar os desvios verificados nas demais áreas. As ações corretivas desses desvios cabem aos gestores das áreas respectivas, sendo atribuição da controladoria a cobrança da efetiva implementação dessas ações, em tempo hábil. As ações corretivas da controladoria, estas sim, cabem a seu gestor, o controller.

Além disso, o controller deve julgar os resultados das providências propostas pelos gestores, sob o ponto de vista econômico. Perez Junior, Pestana e Franco (1995, p. 61) entendem que "cabe ao controller exercer a função de perito ou juiz, conforme o caso, assessorando de forma independente na conclusão dos números e das medições quantitativas e qualitativas (índices de qualidade)".

Portanto, também é objetivo do controle exercido pela controladoria, comparar o que foi planejado com o que foi realizado, nos aspectos econômico-financeiros, no rumo à eficácia empresarial.

Além da análise de resultados expressa através da averiguação das contribuições econômicas dos produtos e serviços gerados pelas transações empresariais, é importante a avaliação do desempenho, como forma de apuração dos resultados gerados pelas atividades empreendidas pelos gestores.

O processo se desencadeia a partir da atribuição de responsabilidades a cada gestor, em todos os níveis da organização; e, ao mesmo tempo, são delegados

poderes específicos e fornecidos os recursos necessários a seu cumprimento. A autoridade é a base fundamental da delegação e a responsabilidade corresponde ao compromisso e à obrigação da pessoa escolhida para desempenhá-lo eficazmente.

Portanto, a essência da responsabilidade é a obrigação pela execução das atividades e prestação de contas dos resultados obtidos. A autoridade pode ser delegada, mas a responsabilidade não.

Toda avaliação implica conseqüências, que podem ser positivas ou negativas em relação a seus objetivos, dependendo de uma série de fatores, entre eles: bases informativas utilizadas; variáveis consideradas; critérios, conceitos e princípios adotados; e, até mesmo, crenças, valores e habilidades do avaliador. Entretanto, para que o controle de resultados alcance os efeitos para os quais foi implantado, os gestores devem saber que resultados são esperados nas áreas que pretendem controlar e comunicá-los às pessoas que ali trabalham.

À controladoria cabe o fornecimento das bases informativas para a avaliação de desempenhos, através de orçamentos e padrões que devem espelhar corretamente expectativas desejáveis em relação às atividades, em termos de eficácia e eficiência, com as quais deverão ser confrontados os desempenhos realizados, a fim de que sejam evidenciadas as causas de eventuais variações entre os mesmos. Numa etapa posterior, por meio da interpretação dessas causas e das conclusões acerca delas, deve-se orientar para novas tomadas de decisões.

3.7 O PAPEL DA CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade como mecanismo de gestão empresarial surgiu para prestar informação ao proprietário da empresa. Com o advento do mercado de capitais, das

auditorias, que se distanciavam da figura do administrador, houve a necessidade de que a contabilidade reportasse informações para esses novos usuários.

Para Tung (1980) surge então a contabilidade geral, a de custos e a contabilidade financeira, para prestar informações aos usuários externos. Pode-se dizer que se passa da contabilidade inicial, que tinha como função apenas informar aos gestores da empresa para tomada de decisão, e passa-se então a gerar informação ao usuário externo.

A partir do advento da tecnologia da informação dando velocidade na apuração dos dados, surge novamente a contabilidade como uma ferramenta de utilização para os modelos de gestão. Nesse contexto novo, pode-se definir a contabilidade gerencial como a reunião dos quatro cálculos empresariais, ou seja, contabilidade geral ou financeira, contabilidade de custos, a de planificação (orçamento empresarial) e as estatísticas empresariais e fazendo a junção de tudo isso surge os sistemas de informação gerenciais.

Diante disso, o contador que antes se limitava aos conhecimentos contábeis, que se contentava com a formação média e que só fazia para o cliente o que a legislação fiscal determinava, está condenado ao desaparecimento, já que os novos tempos requerem um novo perfil de profissional, mais comprometido com o sucesso dos resultados de seus clientes. O contador passa então a ser um parceiro, que pensa e age em benefício da organização como um todo.

De acordo com Gomes e Sala (1997) a contabilidade gerencial pode ser entendida como um dos instrumentos mais poderosos para subsidiar a administração de uma empresa. Seus relatórios abrangem os diferentes níveis hierárquicos e funcionam como ferramentas indispensáveis nas tomadas de

decisões, causando forte influência no processo de planejamento estratégico empresarial e no orçamento.

Corroborando com essa idéia, Schimidt et al. (2002) acreditam que as técnicas da contabilidade gerencial são personalizadas para atender a cada tipo de empresa, desenvolvidas para atender as necessidades de seus usuários, podendo ser voltada para a entidade como um todo ou em partes. Realiza ainda controles específicos como, por exemplo, o controle de custos de produção para formação do preço de venda.

Para os autores, todas as empresas, independentemente de seu porte, devem utilizar a contabilidade gerencial para direcionar seus negócios, utilizando-a também como um instrumento de análise de desempenho e de monitoramento dos resultados auferidos, pois tal prática proporcionará segurança nas operações presentes e futuras.

Entende-se que o atual foco das pesquisas sobre a missão das entidades empresariais, deve estar centrado no conceito de criação de valor, associando ao processo de informação gerado pela contabilidade para que as entidades possam cumprir adequadamente sua missão. Por isso, o atual estágio da contabilidade gerencial está centrado no processo de criação de valor por meio do efetivo uso dos recursos empresariais. Esse conceito de criação de valor na contabilidade gerencial, como em finanças, está ligado ao processo de geração de lucro para os acionistas.

Padoveze (2000) coloca que hoje existe uma grande confusão acerca da contabilidade financeira, de custos e gerencial. Por isso, explica que a contabilidade gerencial não se preocupa apenas com a gestão dos recursos, ela é uma gestão de custos e receitas, preocupa-se com o resultado. Ela surge como uma ferramenta que está atrelada aos modelos de gestão, interagindo com as contabilidades financeira e

de custos. É uma ferramenta que permite aos gestores do negócio saber se tem capacidade ou não de competitividade no mercado.

Para o autor, a contabilidade gerencial é hoje uma área extremamente atrativa, na qual é possível encontrar profissionais de diversas áreas, como da administração de produção e de tecnologia da informação, mas quem teria plena condições de levar a concepção de um sistema de gestão utilizando essa ferramenta são os profissionais da contabilidade.

Ele acredita que as mudanças importantes na tecnologia, o esforço de diminuir inventários, bem como a necessidade de eliminar atividades que não adicionam valor aos produtos, fizeram com que alguns conceitos e técnicas de custeio viessem a ser contemplados como mais capazes de evidenciar os custos de produção e de produtos do que as tradicionais técnicas de custeio. Atualmente, existe a necessidade de um sistema contábil nas empresas e esse sistema deve possibilitar um controle eficaz e fornecer à administração todas as informações que dizem respeito à situação patrimonial e financeira, e aos resultados obtidos.

A visão da empresa como um todo e a definição das necessidades representam as premissas básicas para a eficácia do processo. O autor ressalta, ainda, a importância da participação do contador, por ser a contabilidade uma área de intensa interação com as demais.

Padoveze (2000) segue afirmando que os informes da contabilidade gerencial, em muitos casos, são de pouca valia para os gerentes operacionais, no seu empenho de reduzir custos e melhorar a produtividade. Estes informes afetam, com frequência, a produtividade, por demandarem os gerentes operacionais tempo tentando entender e explicar divergências apresentadas, pouco a ver com a realidade econômica e tecnológica de suas operações.

Ele parte da idéia de que cada empresa tem seus produtos, sua tecnologia de produção, e deve administrá-los dentro de conceitos que julga mais adequados a sua realidade produtiva, e trabalha dentro de uma filosofia de qualidade gerencial e de produtos, que deve permear por toda a empresa. Esse pensamento conduziu os profissionais da contabilidade a redesenhar seus sistemas de informações gerenciais, incorporando novos conceitos que melhor retratam as alterações nos métodos de administração de produção. Portanto, a contabilidade gerencial deve consistir de um sistema de informações atualizadas.

Schmidt et al. (2002) acreditam que a controladoria, no exercício da função contábil gerencial, pode monitorar adequadamente o processo de geração de valor dentro da empresa, preocupando-se com a geração de lucros, mas também com a continuidade da companhia, pois, não é suficiente a produção de lucros, já que estes precisam ser gerados considerando as estratégias de médio e longo prazos, as expectativas dos acionistas, a satisfação dos clientes, a preservação do meio ambiente, a ética dos negócios, a motivação dos colaboradores, a evolução tecnológica e as ameaças dos concorrentes.

Assim, num ambiente de competição acirrada, a contabilidade gerencial destaca-se, pois irá subsidiar e monitorar as decisões que serão determinantes para a obtenção de maiores ou menores lucros para a organização. Desta forma, a contabilidade gerencial está voltada ao gerenciamento das operações presentes e também das operações no futuro.

Para o autor o papel fundamental da contabilidade gerencial é o de suprir, através do sistema de informação contábil gerencial, todas as áreas da companhia. Como cada nível de administração dentro da empresa utiliza a informação contábil de maneira diversa, cada qual com um nível de agregação diferente, o sistema de

informação contábil deverá providenciar que a informação contábil seja trabalhada de forma específica para cada segmento hierárquico da companhia. Ele afirma que este sistema de informações funciona a partir dos seguintes elementos: sistema de custeio, orçamento plurianual, controle orçamentário e programas de melhorias contínuas (benchmarking, mapeamento de processos e programas de valorização de idéias).

Mesmo em uma economia altamente competitiva, onde muitas vezes o preço de venda é determinado pelo mercado, é de suma importância a determinação adequada de quanto custa produzir uma mercadoria ou qual o custo de aquisição de um bem para ser usado no processo de industrialização ou para ser revendido.

Esta tarefa, contudo, ao longo do tempo, é cada vez mais desafiadora pelas dificuldades impostas pela cultura organizacional brasileira, tais como: cálculo das depreciações pelo método mais simples (método linear), sem considerar a verdadeira estimativa de vida útil dos bens, contabilização de algumas formas de imobilizado como despesa e alto custo com impostos e juros embutidos no custo de produção. Porém, além destes inconvenientes, tem-se ainda o fato de que, a cada ano, a legislação fiscal se modifica e neste cenário, a contabilidade gerencial, através das áreas de controladoria, é de fundamental importância para as empresas poderem tomar decisões.

3.7.1 Sistema de Gestão Econômica — GECON: uma Ferramenta da Controladoria

Com o acirramento da competitividade e elevação dos padrões do mercado, as entidades carecem de modelos de apoio ao processo decisório mais eficaz. É inegável a crescente ênfase dada aos mais diversos aspectos relacionada a área

contábil em geral e a controladoria, especificamente, entre estudiosos e profissionais de alguma forma às empresas.

Nesse sentido, a ciência contábil, no campo da controladoria tem se destacado, oferecendo neste contexto uma série de modelos aprimorados e mesmo respostas às mais variadas questões interligadas ao turbulento mundo dos negócios. Assim, neste cenário, se encontra um conjunto, bem delimitado, de conceitos, modelos e respostas já amplamente discutidas e testadas tanto em termos acadêmicas quanto empresariais: o GECON.

O Sistema de Gestão Econômica - GECON diz respeito ao processo de planejamento e controle operacional das atividades e é estruturado com base na missão da empresa, em suas crenças e valores, em sua filosofia administrativa e em um processo de planejamento estratégico que busca a excelência empresarial e a otimização do desempenho econômico da empresa (CATELLI, 1999).

Para o autor, o sistema GECON utiliza conceitos que atendem as necessidades informativas dos diversos gestores de uma empresa para seu processo de tomada de decisões e impulsionam as diversas áreas a implementar ações que otimizam resultado global da companhia.

A preocupação básica do sistema é espelhar em termos econômico-financeiros o que ocorre nas atividades operacionais da empresa. Este sistema contém diversos módulos, tais como vendas, produção, manutenção, serviço de apoio, estocagem, etc.

O sistema não só está voltado para a eficiência, mas também para a eficácia empresarial, sendo que a figura do tradicional centro de custo é substituída pelo centro de resultado e área de responsabilidade. Os relatórios do sistema voltam-se, portanto, para a avaliação de resultados de produtos/serviços gerados pelas

diversas atividades e para a avaliação de desempenho das áreas organizacionais que executam tais atividades (CATELLI, 1999).

4. CONCLUSÃO

Em todos os setores da organização, a delegação de autoridade e atribuição de responsabilidades decorrem da expansão dos negócios, estágio em que a centralização das responsabilidades em uma só pessoa ou grupo reduzido de indivíduos torna-se impraticável.

O avanço econômico e tecnológico no decorrer das últimas décadas tornou ainda mais evidente a necessidade que as empresas sempre tiveram de mostrar suas informações ao público (clientes, bancos, fornecedores, governo) de uma forma coerente, sintética e explicativa. Com isso, constata-se a importância real de uma ciência que, usada inicialmente como complemento de uma série de anotações, passou a ser o meio de registro dos mais diversos tipos de negócio e hoje pode ser considerada como principal instrumento de controle de uma empresa, objetivando a tomada de decisões, além de fornecer base de dados para uma perfeita elaboração de planejamento.

Esta ciência é a Controladoria, que como pode ser constatado ao longo desse trabalho, é uma atividade de grande importância dentro das organizações, pois é por meio de uma análise de dados por ela gerados que se discutem os rumos a seguir, observando-se, evidentemente, as tendências mercadológicas e organizacionais, bem como os fundamentos macroeconômicos. Por esta razão, torna-se cada vez mais freqüente a necessidade de se discutir os conceitos contábeis e seus respectivos procedimentos, objetivando obter, tanto pelo fornecedor como pelo receptor da informação, confiabilidade no processo decisório. Para que possa decidir de maneira eficaz, o gestor pode se utilizar do apoio da

Controladoria, que é, em síntese, o setor que reúne as informações da contabilidade financeira e as análises da contabilidade gerencial, devidamente auditadas.

Nesse trabalho procurou-se evidenciar o papel da controladoria no processo de gestão empresarial, como uma unidade administrativa definida na estrutura organizacional, imbuída do propósito de oferecer o devido suporte e apoio à consecução dos objetivos institucionais.

Nesse sentido, a controladoria assume que a empresa deve ser vista como um conjunto ordenado de ações e esforços centralizados num determinado fim, ou seja, cumprir sua missão. Para isso, entende que a eficácia, abrangendo a produtividade, a eficiência, a adaptabilidade, geração de valor aos acionistas, clientes e colaboradores, consiste, por conseguinte, na premissa básica que deve nortear as ações dos diversos gestores.

O modelo de gestão, formalizado ou não, decorrente da missão estabelecida, expõe as diretrizes pelas quais se pretende gerir os negócios da empresa. A controladoria assume que o modelo de gestão ideal deve ter um processo de gestão, compreendendo o planejamento, execução e controle, que proporcione a devida qualificação às tomadas de decisões e seja compatível com a cultura, crenças e valores da organização.

Por fim, acredita-se que a controladoria ao disponibilizar instrumentos de controle de gestão que influenciem mudanças comportamentais e estruturais nas organizações, no sentido da otimização do resultado econômico global, conciliando os diversos interesses, anseios e necessidades, participa como coordenadora do processo de gestão empresarial com ênfase na eficácia. Assim, a missão da controladoria é tornar a empresa viável a todos que direta ou indiretamente dela participam.

Entretanto, por ser uma abordagem relativamente contemporânea nas empresas brasileiras, persistem ainda muitas dúvidas sobre qual o efetivo papel da controladoria no processo de gestão, o que fundamenta o fato de muitas empresas não a implantarem ou persistirem em manter formas empíricas de controle.

5. REFERÊNCIAS

- CATELLI, A. **Controladoria**: uma abordagem da Gestão Econômica GECON. São Paulo: Atlas, 1999.
- CHIAVENATO, I. **Teoria Geral da Administração**. 4 ed. São Paulo : Macgraw-Hill, 1993.
- CHIAVENATO, I. **Administração**: teoria, processo e prática. 2 ed. São Paulo: Makron Books, 1994.
- CYRINEU, J. C. **Gestão do Conhecimento**. Rio de Janeiro: Negócio, 1999.
- CROZATTI, J. Modelo de gestão e cultura organizacional – conceitos e interações interações. **Caderno de estudos Fipecafi**, São Paulo, v. 10, n. 18, Maio/Agosto – 1998, p. 36-50.
- DRUCKER, P. F. **Introdução à administração**. São Paulo: Pioneira, 1998.
- DUBRIN, A. J. **Princípios de Administração**. 4 ed. São Paulo: Pioneira Thomson 1998.
- FIGUEIREDO, S. e CAGGIANO, P. C. **Controladoria**: teoria e prática. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Ática, 1991.
- GOMES, J. S.; SALAS, J. M. A. **Controle de gestão**: uma abordagem contextual e organizacional. São Paulo, 1997.
- MARCONI, M. A. e LAKATUS, E. M. **Técnicas de pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. São Paulo: Atlas, 1986.
- MEGGINSON, L. C. Et al. **Administração**: conceitos e aplicações. São Paulo: Harbra, 1986.
- MONTANA, P. J.; CHARNOV, B. H. **Administração**. 2 ed. São Paulo: Saraiva 2003.
- MOSSIMANN, C. P.; ALVES, J. O. C. e FISCH, S. **Controladoria**: seu papel na administração das empresas. Florianópolis: Editora da UFSC, 1993.
- NAKAGAWA, M. **Introdução à controladoria**: conceitos, sistemas implementação. São Paulo: Atlas, 1995.
- NUNES, A. C.; COELHO, J. S. **Controller e as Novas Técnicas de Informações Gerenciais**. Rio de Janeiro: Universidade Estácio de Sá, 2000.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PEREZ JUNIOR, J. H.; PESTANA, A. O.; e FRANCO, S. P. C. **Controladoria de Gestão**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1995.

SCHIMIDT, P. et al. **Controladoria**: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002.

TUNG, N. H. **Controladoria financeira das empresas**: uma abordagem prática. 6 ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980.